

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Martina Salzinger in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 11. November 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***3*** vom 9. Oktober 2024 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuerzinsen 2022 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf.) wurde mit Eintragung in das Firmenbuch vom ***4*** gegründet. Betreffend den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 7-9/2022 wurde von der Bf. eine Zahllast/Gutschrift von € 0,00 gemeldet. Bezüglich Oktober bis Dezember 2022 reichte die Bf. eine Umsatzsteuervoranmeldung mit einem Vorsteuerüberschuss von € 1.887,60 ein. Das Guthaben wurde auf dem Steuerkonto am 15.2.2023 gutgeschrieben.

Die Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2022 führte zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO durch das Finanzamt. Mit Bescheid vom 9.10.2024 wurde die Umsatzsteuer 2022 unter Nichtanerkennung der bisher geltend gemachten Vorsteuern mit einem Betrag von € 0,00 festgesetzt. Die daraus resultierende Nachforderung wurde mit dem auf dem Abgabenkonto der Bf. bestehenden Guthaben gegenverrechnet.

Auf Basis der entstandenen Umsatzsteuernachforderung von € 1.887,60 erging weiters mit gleichem Datum ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuerzinsen 2022 in Höhe von € 113,01. Die Berechnung der Umsatzsteuerzinsen wurde wie folgt dargestellt:

Zeitraum	Bemessungsgrundlagen	Anzahl Tage	Tageszinssatz	Zinsen

01.10.2023-17.09.2024	1.887,60	353	0,0161	107,28
18.09.2024-09.10.2024	1.887,60	22	0,0138	5,73
Abgabenschuld				113,01 €

Am 21. Oktober 2024 langte schließlich die Umsatzsteuerjahreerklärung für 2022 ein, in der steuerpflichtige Umsätze von € 0,00, sowie Vorsteuern von € 1.987,60 ausgewiesen wurden. Im Gefolge dessen erfolgte mit Bescheiden vom 8.11.2024 die Aufhebung gemäß § 299 BAO des Umsatzsteuerbescheides vom 9.10.2024 und damit verbunden die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2022 entsprechend der eingereichten Steuererklärung. Die Differenz zwischen der bisher vorgeschriebenen (€ 0,00) und der nunmehr der nun in Höhe einer Gutschrift (€ 1.987,60) festgesetzten Umsatzsteuer wurde dem Abgabenkonto am selben Tag gutgeschrieben.

Am 11.11.2024 berief die Bf. gegen den Umsatzsteuerzinsenbescheid 2022 vom 9.10.2024 und begründete dies wie folgt: „(...) Die Festsetzung der UZ 2022 wurde von einem Bescheid betreffend die U 1 2022 abgeleitet, der auf Basis einer Schätzung erlassen worden war. Zwischenzeitlich wurde dieser Bescheid von der Finanzbehörde aufgehoben und ein korrekter Bescheid auf Basis der ausgearbeiteten Steuererklärung erlassen. Wir stellen somit den Beschwerdeantrag, die bisher festgesetzte UZ 2022 in Höhe von € 113,01 zur Gänze aufzuheben (...).“

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 15.11.2024 heißt es auszugsweise: „(...) Wegen Nichtabgabe der Steuerklärungen für 2022 wurden die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gemäß § 184 BAO festgesetzt. Aus dieser Schätzung resultiert eine Umsatzsteuernachforderung iHv. € 1.887,60. Diese Nachforderung war gemäß § 205c Abs. 1 Z 2 BAO für die Zeit vom 1.10.2023 bis zum 09.10.2024 zu verzinsen. In weiterer Folge wurden im Zuge der Beschwerde die Besteuerungsgrundlagen bekannt gegeben. Da kein Überschuss in der Umsatzsteuererklärung bekannt gegeben wurde, vielmehr ergibt sich die Gutschrift aufgrund der Bescheidänderung gem. § 299 BAO, wurden die Umsatzsteuerzinsen zu Recht festgesetzt.“

Im Vorlageantrag vom 18.12.2024 wiederholte die Bf. ihr Anliegen, die bisher festgesetzten Umsatzsteuerzinsen 2022 von € 113,01 zur Gänze aufzuheben, da der zugrundeliegende Bescheid U 2022 vom 9.10.2024 am 8.11.2024 aufgehoben, die ursprünglich geltende gemachte Vorsteuer vollinhaltlich anerkannt und somit die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Umsatzsteuerzinsen vollinhaltlich weggefallen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, ob der Bescheid vom 9.10.2024 betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuerzinsen für den Zeitraum 1.10.2023 bis 9.10.2024 als Folge der Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2022 im Rechtsmittelweg abzuändern ist oder nicht.

§ 205c Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, in der hier anzuwendenden Fassung des, BGBl. I Nr. 113/2024, regelt hinsichtlich der Festsetzung von Umsatzsteuerzinsen Folgendes:

„... (1) Mit Umsatzsteuerzinsen zu verzinsen ist

1. im Fall von Gutschriften:

- a) ein in einer Voranmeldung erklärter Überschuss ab dem 91. Tag nach Einlangen der Voranmeldung bis zur Verbuchung des Überschusses auf dem Abgabenkonto;*
- b) eine Gutschrift aufgrund einer Abgabenfestsetzung, insoweit der Überschuss in der Voranmeldung geltend gemacht wurde, ab dem 91. Tag nach Einlangen der Voranmeldung bis zur Bekanntgabe des Bescheides bzw. Erkenntnisses;*
- c) eine Gutschrift aufgrund einer Abgabenfestsetzung infolge der Umsatzsteuerjahreserklärung, insoweit der Überschuss in der Umsatzsteuerjahreserklärung geltend gemacht wurde, ab dem 91. Tag nach Einlangen der Umsatzsteuerjahreserklärung bis zur Bekanntgabe des Bescheides bzw. Erkenntnisses.*

2. im Fall von Nachforderungen:

- a) eine Vorauszahlung, die sich aus einer verspätet eingereichten Voranmeldung ergibt, ab dem 91. Tag nach Fälligkeit der Vorauszahlung bis zum Einlangen der Voranmeldung;*
- b) eine Nachforderung aufgrund einer Abgabenfestsetzung ab dem 91. Tag nach Fälligkeit der Vorauszahlung bis zur Bekanntgabe des Bescheides bzw. Erkenntnisses;*
- c) eine Nachforderung aufgrund einer Abgabenfestsetzung infolge der Umsatzsteuerjahreserklärung ab dem 1. Oktober des Folgejahres bis zur Bekanntgabe des Bescheides bzw. Erkenntnisses.*

(2) Weiters sind Unterschiedsbeträge an Umsatzsteuer, die sich aus der Differenz eines Festsetzungsbescheides oder Umsatzsteuerjahresbescheides und einem nachträglichen Bescheid oder Erkenntnis ergeben, zu verzinsen:

1. im Fall von Gutschriften

- a) solange ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid (§ 21 Abs. 4 UStG 1994) noch nicht erlassen wurde, ab dem 91. Tag nach Einlangen der Voranmeldung bis zur Bekanntgabe des Bescheides bzw. Erkenntnisses,*
- b) danach ab dem 91. Tag nach Einlangen der Umsatzsteuerjahreserklärung bis zur Bekanntgabe des Bescheides bzw. Erkenntnisses;*

2.im Fall von Nachforderungen

a)solange ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid (§ 21 Abs. 4 UStG 1994) noch nicht erlassen wurde, ab dem 91. Tag nach Fälligkeit der Vorauszahlung bis zur Bekanntgabe des Bescheides bzw. Erkenntnisses,

b)danach ab dem 1. Oktober des Folgejahres bis zur Bekanntgabe des Bescheides bzw. des Erkenntnisses.

Gutschriften sind nur insoweit zu verzinsen, als der Überschuss in der Voranmeldung oder der Umsatzsteuerjahreserklärung geltend gemacht wurde. Unterschiedsbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen, als die betreffenden Beträge entrichtet oder dafür zuvor Nachforderungszinsen festgesetzt wurden.

(3)Abgabepflichtige können in Fällen des Abs. 2 innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des zuletzt ergangenen Bescheides, mit dem Umsatzsteuerzinsen festgesetzt werden, zusätzlich eine Verzinsung im Sinn des Abs. 1 Z 1 lit. b ab dem 91. Tag nach Einlangen der Voranmeldung bis zum 90. Tag nach Einlangen der Umsatzsteuerjahreserklärung beantragen. Wurden die Umsatzsteuerzinsen nicht festgesetzt, ist der Antrag innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des Umsatzsteuerjahresbescheides zu stellen. Der Antrag ist über FinanzOnline einzubringen und hat zu enthalten:

- 1.den Voranmeldungszeitraum,*
- 2.die erstmalige Erklärung und*
- 3.bereits erfolgte Gutschriften des Überschusses.*

(4)Eine Festsetzung von Umsatzsteuerzinsen für Überschüsse bzw. Gutschriften im Sinne des Abs. 1 Z 1 und des Abs. 2 Z 1 kann für Zeiträume versagt werden, in welchen der Abgabepflichtige seiner Mitwirkungsverpflichtung zur Erteilung von Auskünften oder Vorlage von Unterlagen im Rahmen der Prüfung einer Voranmeldung oder Umsatzsteuerjahreserklärung nicht innerhalb der durch die Abgabenbehörde gesetzten Frist nachkommt.

(5)Die Umsatzsteuerzinsen betragen pro Jahr 2 Prozent über dem Basiszinssatz. Umsatzsteuerzinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.“

In § 3 Abs. 2 lit. b BAO, in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2022, ist festgelegt, dass Umsatzsteuerzinsen zu den Nebenansprüchen gehören.

Gemäß § 323 Abs. 75 BAO tritt § 205c in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 108/2022 mit dem der Kundmachung folgenden Tag in Kraft und ist auf Nachforderungen auf Grund der Veranlagung gemäß § 205c Abs. 1 Z 2 lit. c sowie § 205c Abs. 2 Z 2 lit. b in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 108/2022 erstmalig auf Jahresumsatzsteuerbescheide betreffend das Jahr 2022 anzuwenden.

Zufolge § 323 Abs. 83 BAO tritt § 205c Abs. 2, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 113/2024 am Tag nach der Kundmachung in Kraft.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2022, BGBl. I Nr. 108/2022, wurde im neu verankerten § 205c BAO eine Umsatzsteuerverzinsung eingeführt. Damit wurden die unionsrechtlichen Vorgaben und die in der Folge ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in nationales Recht umgesetzt. Der Umsetzung vorausgegangen ist ein Vorabentscheidungsersuchen vor dem EuGH und das in dieser Rechtssache ergangene Urteil, in dem dieser entschieden hat, dass eine Verzinsung von Umsatzsteuerforderungen vor allem unter dem Aspekt der Wahrung des unionsrechtlichen Grundsatzes der steuerlichen Neutralität geboten sei. Der Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems verlange, dass der finanzielle Verlust, der dem Gläubiger - wenn ihm der Mehrwertsteuerüberschuss nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet wird - durch die fehlende Verfügbarkeit der fraglichen Geldbeträge entsteht, durch eine Zinszahlung ausgeglichen werden muss (vgl. EuGH 12.05.2021, C-844/19, „*CS und technoRent International GmbH*“). Aufbauend auf dem zuvor genannten EuGH-Urteil vertrat der VwGH im Erkenntnis vom 30.06.2021, Ro 2017/15/0035, die Auffassung, dass Umsatzsteuerforderungen durch eine Gesamtanalogie der Zinsatbestände §§ 205, 205a und 212a BAO zu verzinsen sind.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2022 wurde nun eine eigenständige Verzinsungsregelung betreffend Umsatzsteuer geschaffen, welche Umsatzsteuerzinsen sowohl zugunsten als auch zulasten des Unternehmers vorsieht. Hinsichtlich der unterschiedlichen Tatbestände unterscheidet das Gesetz zunächst zwischen Fällen einer erstmaligen Verbuchung bzw. Abgabenfestsetzung (Abs. 1) und jener einer geänderten Abgabenfestsetzung (Abs. 2). Absatz 3 normiert ein Antragsrecht auf eine zusätzliche Verzinsung in bestimmten Fällen. Durch Absatz 4 wird die Möglichkeit eingeräumt, Umsatzsteuerzinsen für Zeiträume nicht zu gewähren, in denen der Abgabepflichtige seine Mitwirkungspflicht nicht nachkommt (siehe Fries, AVR 2022, Seite 134). Im fünften Absatz werden schließlich noch die Zinshöhe sowie eine Bagatellgrenze festgelegt. Das Abgabenänderungsgesetz 2022 trat am 20.7.2022 in Kraft und sieht eine Verzinsung für Nachforderungen aus Umsatzsteuerjahresbescheiden gem. § 205c Abs. 1 Z 2 lit. c BAO erstmals hinsichtlich der Jahresumsatzsteuerbescheide für 2022 vor.

Dem Beschwerdefall liegt folgender und letztlich unbestritten gebliebener Sachverhalt zu Grunde:

Die ****5*** errichtete Bf. gab für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 7-9/2022 eine Nullmeldung ab. In der am 15.2.2023 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober bis Dezember 2022 machte die Bf. einen Überschuss an Vorsteuern in Höhe von € 1.887,60 € geltend, der am selben Tag auf dem Abgabenkonto verbucht wurde.

Weil am 9.10.2024 noch keine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2022 beim Finanzamt eingelangt ist, ermittelte das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen im Schätzungsweg und

erließ einen Erstbescheid vom 9.10.2024 betreffend Umsatzsteuer für 2022, in dem die entsprechend der Umsatzsteuervoranmeldungen verbuchten Vorsteuern nicht anerkannt und die Umsatzsteuer mit € 0,00 festgesetzt wurde. Die daraus resultierende Nachforderung an Umsatzsteuer von € 1.887,60 wurde durch Verrechnung mit dem bestehenden Guthaben entrichtet. Mit weiterem Bescheid vom 9.10.2024 setzte das Finanzamt - basierend auf der im Umsatzsteuerbescheid 2022 ausgewiesenen Nachforderung - Umsatzsteuerzinsen in Höhe von € 113,00 fest.

Am 21.10.2024 wurde die Umsatzsteuererklärung 2022 nachgereicht, in welcher die Bf. Umsätze von € 0,00 bekanntgab und Vorsteuern im Ausmaß von € 1.987,60 geltend machte. Mit Bescheid vom 8.11.2024 wurde der Umsatzsteuerbescheid 2022 vom 9.10.2024 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Gleichzeitig erging ein weiterer Umsatzsteuerbescheid 2022, in dem eine Umsatzsteuergutschrift von € 1.987,60 festgesetzt und dem Steuerkonto gutgeschrieben wurde. Eine amtswegige Aufhebung oder Anpassung des angefochtenen Umsatzsteuerzinsenbescheides auf Grund des nach Abschluss des Aufhebungsverfahrens gutgeschriebenen Vorsteuerüberschusses erfolgte nicht.

Angesichts der im Beschwerdefall gegebenen Sachlage kann kein Zweifel darüber bestehen, dass jener Tatbestand erfüllt ist, an den die Regelung des § 205c Abs. 1 Z 2 lit. c BAO die Vorschreibung von Umsatzsteuerzinsen knüpft.

Nach dem Wortlaut dieser Gesetzesbestimmung ergibt sich eindeutig, dass ein aus der bescheidmäßigen Erstveranlagung der Umsatzsteuer für ein betreffendes Jahr entstehender Nachforderungsbetrag vom 1. Oktober des Folgejahres bis zur Bekanntgabe des Jahresumsatzsteuerbescheides zu verzinsen ist.

In den Gesetzeserläuterungen zum Abgabenänderungsgesetz 2022 (1534 der Beilagen zur Regierungsvorlage XXVII. GP) heißt es dazu: *"Abs. 1 Z 2 lit. c bezieht Nachforderungen, die aus dem Umsatzsteuerjahresbescheid resultieren, in das Verzinsungsregime mit ein. Das Unterlassen der Einreichung von Jahreserklärungen bzw. die darin zu niedrig erklärte Umsatzsteuer ist im Sinne des Gleichklangs der Bestimmung ebenso zu erfassen..."*.

Im Beschwerdefall ergab sich auf Basis des Umsatzsteuerjahresbescheides vom 9.10.2024 eine zinsenrelevante Differenz von € 1.887,60, die für den Zeitraum 1.10.2023 bis zum Tag der Bescheiderlassung (9.10.2024) gemäß § 205c Abs. 1 Z 2 lit. c BAO zu Recht zu verzinsen war. Der angefochtene Umsatzsteuerzinsenbescheid 2022 entspricht somit der eindeutigen Gesetzeslage und erweist sich nicht als rechtswidrig.

Die Bf. stellt auch nicht das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Festsetzung der beschwerdegegenständlichen Umsatzsteuerzinsen sowie deren Berechnung in Abrede, verlangt jedoch die Aufhebung des Zinsenbescheides aufgrund des Umstandes, dass

sich der zu Grunde liegende Umsatzsteuerbescheid im Nachhinein als nicht richtig erwiesen hat.

Dem ist entgegen zu halten, dass Umsatzsteuerzinsenbescheide nicht die materielle Richtigkeit des Umsatzsteuerbescheides voraussetzen (so die Gesetzesmaterialien zu § 205c BAO). Weiters wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2022 in § 3 Abs. 2 lit. b BAO eine ausdrückliche Klarstellung dahingehend getroffen, dass es sich bei den Umsatzsteuerzinsen um einen Nebenanspruch handelt (so Mayr, in SWK 23-24, Seite 963). Die Zinsen sind daher hinsichtlich ihrer Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Umsatzsteuer abhängig und von dieser zu berechnen. Dem entsprechend ist die Festsetzung von Umsatzsteuerzinsen zwar grundsätzlich selbständig anfechtbar, doch nicht mit der Begründung, der maßgebende Umsatzsteuerbescheid habe sich als rechtswidrig erwiesen. Wird ein Umsatzsteuerbescheid - wie im Beschwerdefall – nachträglich aufgehoben, so ist diesem Umstand - bei Vorliegen der in § 205c Abs. 2 BAO genannten Voraussetzungen – durch Ergehen eines weiteren, eigenen Umsatzsteuerzinsenbescheides zu entsprechen (z.B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Die allfällige Erlassung eines neuen, eigenständigen Umsatzsteuerzinsenbescheides hat aber stets amtswegig durch das Finanzamt und keinesfalls durch das Bundesfinanzgericht zu erfolgen.

Nichtzulassung einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dass eine gemäß § 205c Abs. 1 Z 2 lit. c BAO erfolgte Festsetzung von Umsatzsteuerzinsen nicht aufgrund der Rechtswidrigkeit des zu Grunde liegenden Umsatzsteuerbescheides angefochten kann, ergibt sich aus der Zusammenschau der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2022 eingefügten § 3 Abs. 2 lit. b BAO und § 205c BAO. Daher war eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Februar 2025